

References

1. Tax Code of the Russian Federation. URL: <http://www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?reg=doc;base=LAW;n=157191>.
2. Federal Law № 212-FZ «On the insurance premiums to the Pension Fund of the Russian Federation, Social Insurance Fund of the Russian Federation, Federal Compulsory Medical Insurance Fund». URL: <http://www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?reg=doc;base=LAW;n=161259>.
3. Anischenko A.V. The patent system of taxation. URL: <http://www.audit-it.ru/articles/account/a84/478481.html>.
4. Gromov V.V. Further improvement of the patent system of taxation is not only justified, but necessary / Institute for Economic Policy E.T. Gaidar. URL: <http://www.iep.ru/ru/kommentarii/dalneishee-sovershenstvovanie-patentnoi-sistemy-nalogooblozheniya-ne-tolko-opravdano-no-i-neob-odimo.html>.

О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СУБЪЕКТА В УСЛОВИЯХ КРИЗИСНЫХ ИЗМЕНЕНИЙ ЭКОНОМИКИ РОССИИ

УДК 657.6

Соколовская Г.Р.

Аннотация

В условиях кризисных изменений в деятельности экономического субъекта появляются новые факты хозяйственной деятельности. При формировании и аудите бухгалтерской отчетности следует принимать во внимание, каким образом раскрываются и оцениваются показатели, обеспечивающие актуализацию и достоверность финансовой информации, существенной для его собственников и иных пользователей. Соответственно, требуется разработка и опубликование учетной политике новых способов текущего бухгалтерского учета и раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

In crisis changes in the activity of an economic subject, there are new facts of economic activity. In the formation and audit of financial statements should take into account the manner disclosed and evaluated indicators that ensure the updating and accuracy of financial information, significant for its owners and other users. Accordingly, requires the development and publication of accounting policies new ways current accounting and disclosure in the financial statements.

Ключевые слова:

бухгалтерская отчетность, учетная политика, учет, событие после отчетной даты, финансовый результат, достоверность, полнота, прекращаемая деятельность

financial statements, accounting policies, accounting, event after the reporting date, financial performance, reliability, completeness, discontinued operations

В 2014 и 2015 годах сложилась экономическая ситуация, которая обуславливает необходимость пересмотра некоторых подходов к подготовке информации, раскрываемой в бухгалтерской отчетности и, соответственно аудита такой информации.

К моменту подготовки бухгалтерской отчетности за 2014 год позиция Министерства финансов в отношении т.н. кризисных изменений в составе показателей бухгалтерской отчетности не обозначена ни в одном документе, имеющем статус нормативного акта. Опубликованы только Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год [1].

В последние годы стало привычным, что свой взгляд на бухгалтерскую отчетность Министерство финансов выражает именно через аудиторов, которые при работе с аудируемыми лицами разъясняют смысловое наполнение новации подходов к раскрытию финансовой информации, предлагают их практическую реализацию и оценивают полноту и адекватность информации.

Министерство финансов, принимая во внимание сложившуюся в 2014 г. экономическую ситуацию, в том числе события на валютном и финансовом рынках, предполагает возрастание обычных аудиторских рисков, а также возникновение новых аудиторских рисков. Данное обстоятельство, по мнению Минфина, должно быть принято во внимание на всех этапах организации и осуществления аудита бухгалтерской отчетности, в частности, при планировании аудита, рассмотрении аудитором ошибок и недобросовестных действий, анализе состояния внутреннего контроля, выполнении аудиторских процедур по существу, взаимодействии с представителями собственников. Особое внимание при этом рекомендуется уделить обоснованности принятой аудитором учетной политики.

Стандартизованное определение достоверности и полноты бухгалтерской отчетности приведено в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность»[2]: бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении аудируемого лица, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету.

Если при составлении бухгалтерской отчетности исходя из опубликованных правил выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении экономического субъекта, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении, то в бухгалтерскую отчетность включаются соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Если при составлении бухгалтерской отчетности применение опубликованных правил не позволяет сформировать достоверное и полное представление о финансовом положении аудируемого лица, финансовых результатах его деятельности и изменениях в его финансовом положении, то

аудируемое лицо в исключительных случаях может допустить отступление от этих правил.

Обозначим собственное видение основных разделов бухгалтерской отчетности, которые требуют специального внимания.

1. Расположение в активе бухгалтерского баланса величины остатка на счетах в кредитных организациях, у которых отозвана лицензия.
2. Раскрытие информации о событиях после отчетной даты.
3. Оценка дебиторской задолженности и обязательств, стоимость которых выражены в иностранной валюте либо т.н.условных единицах.
4. Оценка основных средств, на стоимость которых оказали влияние валютные и рыночные изменения.
5. Раскрытие информации о финансовых результатах и их динамике в течение года.
6. Обоснование способов текущего бухгалтерского учета и отражения в бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности, которые ранее не имели места в деятельности экономического субъекта.

В отношении отражения в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности остатков по счетам в банках, у которых отозвана лицензия, мнение Министерства финансов, опубликованное в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год [1], выражается в следующем.

Независимо от существенности сумма денежных средств в кредитной организации, у которой отозвана лицензия, подлежит списанию на счет 55 "Специальные счета в банках": дебет 55 "Специальные счета в банках" кредит 51 «Расчетный счет». Мы предполагаем, что экономический субъект при этом открывает соответствующий субсчет к счету 55, назовем его условно «Денежные средства в банке, у которого отозвана лицензия».

Счет 55 используется для отражения указанной суммы до момента подачи организацией заявления на закрытие расчетного счета в такой кредитной организации, а после подачи такого заявления подлежит списанию на счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами": дебет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" кредит 55 "Специальные счета в банках». О возможности создания резерва по сомнительным долгам под данную сумму Минфин не высказался.

При раскрытии информации об остатке таких денежных средств в бухгалтерском балансе Минфин напоминает о принятии во внимание существенности суммы остатка. Если она существенная – в бухгалтерский баланс вводится отдельная статья (предлагаемое название статьи - 55 "Специальные счета в банках»). При несущественности суммы остатка его величина приводится в бухгалтерском балансе в обычном порядке – по статье «Денежные средства и денежные эквиваленты». Мы предполагаем, что в обоих случаях характеристика данного остатка должна быть приведена в Пояснениях к бухгалтерскому балансу с описанием периода отзыва лицензии и

принимаемых экономическим субъектом действий по получению данной суммы.

Если экономический субъект «подал заявление на закрытие счета» (на настоящее время не имеется информации о подобных действиях), сумма остатка, учтенная на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", приводится в бухгалтерском балансе по статье «Дебиторская задолженность» либо по статье «Прочие оборотные активы» с одновременным раскрытием информации в Пояснениях к бухгалтерскому балансу.

В отношении раскрытия информации о данной сумме в Отчете о движении денежных средств позиция Министерства финансов не обозначена. В развитие вышесказанного предполагаем, что если не имелось оснований для списания остатка по счету в состав дебиторской задолженности, его величина будет раскрыта в Отчете о движении денежных средств по статье «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода». Если же имело место списание в состав расчетов с разными дебиторами, то есть ли логика в выведении рассматриваемой суммы за пределы данного отчета? Полагаем, что в качестве денежных средств либо высоколиквидного денежного эквивалента данную величину уже невозможно, поэтому она не подлежит отражению в составе остатка на конец года. Но в данном случае необходимо введение в Отчет о движении денежных средств дополнительной статьи, назовем ее условно «Списание денежных средств на расчетном счете в состав дебиторской задолженности».

По нашему мнению, Министерство финансов допустило неясность в обозначении «подачи заявления на закрытие счета», поскольку в отношении таких кредитных организаций предполагается длительная процедура урегулирования расчетов с кредиторами. Однако иных высказываний от Минфина на настоящий момент не имеется.

Об отражении в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о событиях после отчетной даты в последнее время мы вспоминали в основном применительно к общим обсуждениям о возможном наполнении бухгалтерской отчетности. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»[3] ориентировано на те факты хозяйственной деятельности, которые определяются как существенные события после отчетной даты. А они крайне редки в условиях стабильных условий хозяйствования.

Период второй половины 2014 - начала 2015 года повысил вероятность возникновения непредсказуемых событий, в частности, при уходе с российского рынка иностранных компаний, разрыве хозяйственных договоров, потере активов на территории ведения военных действий, отказе должников от погашения дебиторской задолженности вследствие их потери платежеспособности и иных, именуемых в деловом обороте как «форс-мажор». К тематике данной статьи не относится аналитический обзор уже опубликованных потерь капитала известными предпринимателями. Наша задача – напомнить порядок раскрытия необходимой информации для

участников и иных пользователей бухгалтерской отчетности экономического субъекта, столкнувшегося с подобными проблемами.

Одним из необходимых действий, на наш взгляд, является правильная квалификация события. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» [3] обозначает 2 группы событий: 1) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность; 2) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Аналогичные по характеру факты хозяйственной деятельности могут признаваться в разных группах. Основанием для их разграничения является тщательный правовой и экономический анализ и проявление профессионального суждения бухгалтера. Наиболее полный и достоверный перечень существенных событий после отчетной даты формируется ближе к моменту составления (подписания) бухгалтерской отчетности. Однако актуальным может оказаться и внесение дополнений (либо исправлений) в бухгалтерскую отчетность, если существенное событие будет иметь место в период между подписанием бухгалтерской отчетности и ее рассмотрением на годовом собрании учредителей (участников).

Процедуры, предназначенные для определения событий после отчетной даты, могут включать тщательное изучение правовых документов, результатов инвентаризации дебиторской задолженности и обязательств, протоколов заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии, направление запросов относительно фактов хозяйственной деятельности, которые отвечают условиям их признания событием после отчетной даты. Особую актуальность приобретает изучение оперативных данных из средств массовой информации, финансовых рынков, информации об исключении из ЕГРЮЛ, публикуемой на сайте ФНС РФ. Принимая решение о раскрытии в бухгалтерской отчетности выявленной информации о закрытии направлений деятельности экономического субъекта бухгалтер наряду с ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» [3] должен принимать во внимание ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности» [4] и ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [5]. Если в период подготовки бухгалтерской отчетности получена новая объективная информация, свидетельствующая о прекращении деятельности, следует рассмотреть возможность ее раскрытия в бухгалтерской отчетности по правилам признания события после отчетной даты, свидетельствующего о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

Напомним, что ПБУ 16/02 [4] относит к информации по прекращаемой деятельности ту информацию, которая раскрывает часть деятельности организации по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или)

функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению.

Существование неопределенности в отношении прекращения деятельности, приостановление части деятельности организации без намерения прекратить не признается и не раскрывается в бухгалтерской отчетности как прекращаемая деятельность.

Минфин РФ определяет следующие варианты прекращения деятельности экономического субъекта: путем продажи имущественного комплекса (предприятия) или его части, представляющих собой совокупность активов и обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности, в результате заключения единой сделки; путем продажи отдельных активов и прекращения (исполнения) в установленном законодательством порядке отдельных обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности; путем отказа от продолжения части деятельности.

Деятельность признается прекращаемой при условии принятия уполномоченным органом организации соответствующего решения на дату возникновения наиболее раннего из следующих событий: 1) заключения организацией договоров купли-продажи активов, без которых деятельность, выделяемая как прекращаемая, практически неосуществима; 2) доведения информации о решении прекращения деятельности до сведения юридических и физических лиц, чьи интересы непосредственно будут затронуты (акционерам, работникам организации, поставщикам и др.).

Таким образом, в случае принятия вышеобозначенных решений, экономически обоснованных либо вынужденных, в период после 31 декабря до даты составления бухгалтерской отчетности следует раскрыть соответствующую информацию в пояснениях к бухгалтерскому балансу. Записи в текущем бухгалтерском учете будут иметь место только в периоде, когда описываемый факт хозяйственной деятельности имел место, записи отчетного периода не затрагиваются. Раскрываемая в пояснениях информация должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, экономический субъект должен указать на это.

ПБУ 7/99[3] специально указывает на возможность обнаружение существенного события после отчетной даты после составления бухгалтерской отчетности и представление доступа к ней акционерам и иным адресатам. В данном случае экономический субъект должен проинформировать о вновь полученной информации и возможном влиянии указанного события на финансовые результаты и иные показатели деятельности. ПБУ 7/99 при этом не описывает способы доведения данной информации до заинтересованного пользователя. На наш взгляд, в данном случае вполне логичным и рациональным будет информирование пользователя путем составления нового варианта бухгалтерской отчетности с обозначением его как исправленного. Однако настаивать на безусловном следовании правилам ПБУ 22/2010

«Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» [5] мы не имеем права.

Напоминаем, что перечень применяемых субсчетов как элемент рабочего плана счетов организации и введение в бухгалтерскую отчетность дополнительных показателей раскрывается в учетной политике экономического субъекта. Дополнение к учетной политике раскрывается в Пояснениях к бухгалтерскому балансу в составе бухгалтерской отчетности за 2014 год.

ПБУ 1/2008 "Учетная политика организации" [6] достаточно понятно определяет следующее.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- а) причину изменения учетной политики;
- б) содержание изменения учетной политики;
- в) порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- г) суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов,
- д) если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию; сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно.

Список литературных источников

1. "Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2014 год" (Приложение к письму Минфина России от 06.02.2015 N 07-04-06/5027). // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс]. 2. Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 N 43н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/99)". // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный

ресурс]. 3. Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 N 56н (ред. от 20.12.2007) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98)" // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс]. 4. Приказ Минфина РФ от 02.07.2002 N 66н (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по прекращаемой деятельности" ПБУ 16/02" (Зарегистрировано в Минюсте РФ 02.08.2002 N 3655). // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс]. (Зарегистрировано в Минюсте РФ 31.12.1998 N 1674). Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс". 5. Приказ Минфина России от 28.06.2010 N 63н (ред. от 27.04.2012) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности" (ПБУ 22/2010)" (Зарегистрировано в Минюсте России 30.07.2010 N 18008). // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс]. 6. Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 18.12.2012) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522). // КонсультантПлюс. ВерсияПроф [Электронный ресурс].

АНАЛИЗ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЫХ АКТОВ, РЕГЛАМЕНТИРУЮЩИХ ВНУТРЕННИЙ АУДИТ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

УДК 657.633.5

Сухих В.С., аспирант
Юрьева Л.В., д.э.н., профессор

В данной статье рассмотрены основные документы, регламентирующие сферу внутреннего аудита в Российской Федерации. Особое внимание уделено рекомендациям Министерства финансов РФ при организации внутреннего контроля.

Адаптированы ключевые понятия внутреннего контроля под внутренний аудит.

This article describes the main documents regulating the field of internal audit in the Russian Federation. Special attention is paid to the recommendations of the Ministry of Finance of the Russian Federation in the organization of internal control, adapted key concepts of internal control internal audit.

Ключевые слова: внутренний аудит, внутренний контроль, элементы внутреннего контроля.

В последние годы активно развивается внутренний аудит в России. Но на данный момент в Российской Федерации нет федерального закона, который бы регламентировал внутренний аудит и данную сферу деятельности. Существуют